

TRIBUTOS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: da prescrição e da vedação aos limites à compensação*

DOMINGOS FRANCIULLI NETTO
Ministro do Superior Tribunal de Justiça

I – Da Prescrição na Repetição/Compensação de Tributo Declarado Inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na recente assentada de 24 de março de 2004, houve por bem adotar o entendimento segundo o qual, para as hipóteses de devolução de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a prescrição do direito de pleitear a restituição/compensação se dá depois de expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, a partir da homologação tácita (cf. Informativo de Jurisprudência do STJ n. 203, de 22 a 26 de março de 2004).

No entender deste Magistrado, contudo, o *dies a quo* para a contagem do prazo para repetição/compensação pelo contribuinte de tributo declarado inconstitucional pela Excelsa Corte deve ter como base a aludida declaração de inconstitucionalidade.

Conforme dispõe o artigo 3º do Código Tributário Nacional, "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

* Palestra de encerramento do 1º Simpósio Nacional de Estudos Tributários de Americana/SP proferida no Centro Universitário Salesiano de São Paulo – UNISAL, em 29 de maio de 2004.



A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora de um tributo, entretanto, altera a natureza jurídica dessa prestação pecuniária, que, retirada do âmbito tributário, passa a ser de indébito sem causa do Poder Público, e não de indébito tributário. Com efeito, aquela lei declarada inconstitucional desaparece do mundo jurídico, como se nunca tivesse existido.

O texto legal cogita de tributo/contribuição pago indevidamente enquanto tributo/contribuição e não de um nada jurídico como o é uma lei declarada inconstitucional.

No sempre acatado magistério de Pontes de Miranda, “não se declara inconstitucionalidade decreta-se, porque a eficácia preponderante da decisão é constitutiva negativa, pois quem fez a lei, o decreto-lei, o decreto, o regulamento, ou qualquer outra fonte de direito, com infração da Constituição, nulamente legislou.”¹

A título de reforço, não é demais lembrar que, desconstituído o suporte fático-jurídico da obrigação, bem é de ver que *a fortiori* igual ocorre com as correspectivas conseqüências jurídicas. Nesse diapasão, não assiste razão aos que procuram visualizar eventual prescrição entre a data do recolhimento indevido do tributo e/ou da contribuição fulminado com a pecha da inconstitucionalidade, pois, como disse o saudoso mestre acima lembrado, cuida-se de legislação nula, como se inexistente fora *ab initio*. É um nada. Nos versos de Fernando Pessoa, do nada, nada se tira; ao nada, nada se dá.

Diante da observação de que a prestação pecuniária não constitui tributo a ser restituído, por ter sido declarada inconstitucional, mas simples indébito auferido pela Fazenda Pública, é equivocado, a rigor, falar-se em restituição de tributo, como faz o Código Tributário Nacional. Cuida-se, na verdade, de restituição de pagamento indevido. Vale dizer,

¹ Miranda, Pontes. *Comentários ao Código Processo Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1975, VI, p. 43.



de pagamento qualificadamente indevido, pois o espeque legal em que se hasteava esvaiu-se do mundo jurídico.

O ordenamento jurídico pátrio não prevê expressamente um direito à repetição de indébito fundado na inconstitucionalidade da lei que o sustentava.

O Código Tributário Nacional, quanto à restituição de tributos pagos indevidamente, assim dispõe:

"Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

II – na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado ou revogado ou rescindindo a decisão condenatória."

.....

"Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;



III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória."

Da análise dos dispositivos legais acima transcritos, conclui-se que o artigo 168, inciso I, do CTN não se aplica à hipótese de restituição de tributos declarados inconstitucionais, uma vez que estabelece prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário.

A esse respeito, observa Fábio Fanucchi:

"É de se ressaltar que o Código, no inciso I do art. 168, usa expressão que nos parece imprópria: 'data da extinção do crédito tributário' para significar a data da cobrança ou do pagamento indevido. Ainda seria desculpável o uso da expressão 'crédito tributário', se o caso de devolução abrangesse apenas parcela maior do que a devida no recolhimento pois, aí sim, haveria um crédito tributário a ser extinto, representado pela parcela do tributo efetivamente devida. Todavia, nota-se que o caso é de devolução total, demonstrando a inexistência da obrigação tributária. Se o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação tributária e dela decorre, não existindo obrigação não existirá crédito. Portanto, não se pode falar, como data inicial do direito à restituição, na que marque a extinção de um "crédito", que não existe".²

Cumprе ressaltar, ademais, que o pedido de restituição, fundado na inconstitucionalidade da lei tributária, não pode ser pleiteado administrativamente, uma vez que a autoridade administrativa não tem competência para declarar a inconstitucionalidade de uma lei. Não se aplica, portanto, o prazo do artigo 168, I, do Código Tributário Nacional, por ser inoponível às autoridades fazendárias antes da declaração de inconstitucionalidade.

² FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. p. 111.



Tampouco incide o artigo 165 do CTN às hipóteses de pagamentos efetuados com base em lei declarada inconstitucional. Com efeito, o pedido de restituição se fundamenta na declaração de inconstitucionalidade, e não na cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido (artigo 165, I, do CTN); nem no erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento (artigo 165, II, do CTN); nem por reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão contraditória (artigo 165, III, do CTN).

Conclui-se, portanto, que o Código Tributário Nacional não tem aplicação no caso em análise. A restituição daquela prestação pecuniária passa, então, a ser exigível a partir da declaração de inconstitucionalidade da lei, pois, antes dela, não há pagamento indevido, não há indébito da Fazenda Pública.

Oportunas e precisas as considerações tecidas pelo saudoso professor Antônio Roberto Sampaio Dória:

"Ora, se de tributo não se cuida, qual a natureza jurídica daquela contribuição compulsória? A de confisco ou requisição forçada, sem indenização, ambos vedados pelo texto constitucional. Desse pressuposto, uma consequência dupla: a) inaplicável o prazo prescricional reservado para a restituição do indébito fiscal; b) aplicável o prazo prescricional reservado para a restituição do indébito em geral contra a Fazenda Pública, de cinco anos, contados do "ato ou fato do qual se originar a mesma ação". Ora, o fato do qual se origina, que legitima e sustenta a ação de repetição de indébito é o da decretação de sua inconstitucionalidade pelo Judiciário, passada em julgado, e não o do

pagamento de um pretense tributo, a que subsequente se negou tal natureza".³

No mesmo diapasão, cumpre trazer à colação trecho do voto do então juiz do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Hugo de Brito Machado:

"O direito de pleitear a restituição, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta. RICARDO LOBO TORRES, ensina:

‘Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado Federal que suspendeu a lei com base em decisão proferida *incidenter tantum* pelo STF’ (Restituição de Tributos, Forense, Rio de Janeiro, 1983, pág. 169).

Tinha, é certo, o contribuinte, ação para pedir, perante o Judiciário, a restituição, tendo como fundamento a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.228/86, mas no que concerne a esta não existe prescrição. A interpretação conjunta dos artigos 168 e 169, do Código Tributário Nacional, demonstra que tais dispositivos não se referem a esse tipo de ação. O artigo 168 diz respeito ao pedido de restituição formulado perante a autoridade administrativa. E o artigo 169 diz respeito à ação para anular a decisão administrativa denegatória do pedido de restituição. Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a

³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Causas de impedimento prescricional de indébitos tributários: ocorrência de coação e inconstitucionalidade*. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, v. 165, p. 363-374, jul./set. 1986. p. 373.



ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional".⁴

Afastada a contagem do prazo prescricional/decadencial para repetição do indébito tributário previsto no Código Tributário Nacional, tendo em vista que a prestação pecuniária exigida por lei inconstitucional não é tributo, mas um indébito genérico contra a Fazenda Pública, aplica-se a regra geral de prescrição de indébito contra a Fazenda Pública, prevista no artigo 1º do Decreto 20.910/32, *in verbis*:

"Art. 1º. As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos do ato ou fato do qual se originarem".

De outra parte, a ulterior declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal não elide a presunção de constitucionalidade de que desfrutava a norma, razão pela qual não estava o contribuinte obrigado a suscitar a sua inconstitucionalidade sem o pronunciamento da Excelsa Corte, cabendo-lhe, pelo contrário, o dever de cumprir a determinação nela contida.

É sabido que os atos normativos gozam dessa presunção, e, portanto, até decisão em contrário, reputam-se constitucionais. Nesse sentido, a lição de Lúcio Bittencourt:

"É princípio assente entre os autores, reproduzindo a orientação pacífica da jurisprudência, que milita sempre em favor dos atos do Congresso a presunção de constitucionalidade. É que ao Parlamento, tanto quanto ao Judiciário, cabe a interpretação do texto constitucional, de sorte que, quando uma lei é posta em vigor, já o problema de sua conformidade com o Estatuto Político foi objeto de exame e apreciação, devendo-se presumir boa e válida a resolução adotada.(...)"

⁴ Apelação Cível n. 44.403/PE, TRF da 5ª Região, j. em 14.04.94, *in* DJ de 24.06.94.



Os legisladores, do mesmo modo que os juízes, estão obrigados a obedecer e cumprir a Constituição, e deve-se entender que eles medem e pesam, convenientemente, a validade constitucional dos atos que elaboram. Em consequência, toda presunção é pela constitucionalidade da lei e qualquer dúvida razoável deve-se resolver em seu favor e não contra ela – (...).⁵

O referido autor assevera, ademais, que existe não apenas a presunção, mas a efetiva validade da lei que preenche os requisitos formais de elaboração, até que sua ineficácia ou nulidade seja reconhecida ou declarada pelos tribunais. Assim, "a lei, enquanto não declarada pelos tribunais incompatível com a Constituição, é lei – não se presume lei – é para todos os efeitos. Submete ao seu império todas as relações jurídicas a que visa a disciplinar. Sendo a lei obrigatória, por natureza e por definição, não seria possível facilitar a quem quer que fôsse furtar-se a obedecer-lhes os preceitos sob o pretexto de que a considera contrária à Carta Política. A lei, enquanto não declarada inoperante, não se presume válida: ela é válida, eficaz e obrigatória".⁶

Essa presunção, como se viu, leva o contribuinte a crer que recolheu tributo devido, e, portanto, somente deverá surgir o direito de repetir o indébito a partir do momento em que esta for afastada, com o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei que instituiu a exação, sob pena de, não demonstrada qualquer desídia, ser o contribuinte sancionado pelo perecimento de direito seu que sequer sabia existir.

É bem verdade que o contribuinte poderia promover ação de repetição de indébito com pedido de declaração incidental da inconstitucionalidade da norma que criou o tributo; isso, porém, não deve excluir a possibilidade de que o contribuinte pleiteie a devolução de seu crédito após o solene pronunciamento da Excelsa Corte e, somente a

⁵ BITTENCOURT, Lúcio. *O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis*. Rio de Janeiro: Forense, 1968. p. 91.

⁶ *idem*, p. 95, *et seq.*



partir de então, deverá ser contado o prazo para o perecimento do seu direito.

Nessa esteira é o comentário de Iris Sansoni:

"Havendo a presunção de que os cidadãos podem confiar no sistema jurídico vigente (princípio da confiabilidade nas leis), não é ônus do contribuinte examinar a possível inconstitucionalidade das normas. O contribuinte tem direito de bater às portas do Poder Judiciário, se entender que sua pretensão está sendo violada por norma inconstitucional. Mas não se pode entender que o direito de ação não exercido junto ao Judiciário, aliás imprescritível em matéria de inconstitucionalidade, se confunda com a decadência do direito de pedir devolução de tributo pago junto à Administração Pública. Até porque a Administração não acata pedidos calcados em inconstitucionalidade de lei, matéria de competência privativa do Poder Judiciário".⁷

Relevante, ainda, a observação do desembargador federal Plauto Ribeiro, do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, de que, "embora lhe seja facultado, não se pode exigir do contribuinte que venha, a cada edição de norma legal instituidora de tributo, detentora de presunção de constitucionalidade, questionar sua validade junto ao Poder Judiciário, resistindo previamente ao recolhimento, com pedidos de liminar para afastar sua cobrança pela autoridade administrativa, até a confirmação, por sentença, da legalidade ou não de sua exigência, para evitar que, futuramente, na eventualidade de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, (...), não disponha mais de ação para reaver o que pagou indevidamente por força de lei, como disse, presumidamente constitucional, que estava em pleno vigor".⁸

⁷ SANSONI, Iris. *Decadência em direito tributário*. CEFIR, v. 44, n. 399, p. 32-33, out. 2000.

⁸ AC n. 1999.01.00.080612-4/MG, j. em 23.04.2002, in DJ de 17.05.2002.



A respeito do tema, merece transcrição o entendimento esposado por Hugo de Brito Machado, assim exposto:

"Poder-se-á argumentar que as ações em geral, contra a Fazenda Pública, prescrevem em cinco anos, por força do disposto no Decreto-lei nº 4.597, de 19.08.1942.

Ocorre que a presunção de constitucionalidade das leis não permite que se afirme a existência do direito à restituição do indébito, antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo.

É certo que o contribuinte pode promover a ação de restituição, pedindo seja incidentalmente declarada a inconstitucionalidade. Tal ação, todavia, é diversa daquela que tem o contribuinte, diante da declaração, pelo Supremo Tribunal Federal, da inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo. Na primeira, o contribuinte enfrenta, como questão prejudicial, a questão da constitucionalidade. Na segunda, essa questão encontra-se previamente resolvida.

Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta.

Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então, para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que fica aquela presunção".⁹

Do mesmo sentir é a lição de Alberto Xavier, ao dizer que:

"Devemos, no entanto, deixar aqui consignado, a nossa opinião favorável à contagem do prazo para pleitear a restituição do indébito com fundamento em declaração de inconstitucionalidade, a partir da data dessa declaração. A declaração de inconstitucionalidade é, na

⁹ Apelação Cível n. 44.403/PE, TRF da 5ª Região, j. em 14.04.94, *in* DJ de 24.06.94.



verdade, um fato inovador na ordem jurídica, suprimindo desta, por invalidade, uma norma que até então nela vigorava com força de lei. Precisamente porque gozava de presunção de validade constitucional e tinha, portanto, força de lei, os pagamentos efetuados à sombra da sua vigência foram pagamentos devidos. O caráter indevido dos pagamentos efetuados só foi revelado a posterior, com efeitos retroativos, de tal modo que só a partir de então puderam os cidadãos ter conhecimento do fato novo que revelou o seu direito à restituição. A contagem do prazo a partir da data da declaração de inconstitucionalidade é não só corolário do princípio da confiança na lei fiscal, fundamento do Estado de Direito, como consequência implícita, mas necessária, da figura da ação direta de constitucionalidade prevista na Constituição de 1988. Não poderia este prazo ter sido considerado à época da publicação do Código Tributário Nacional, quando tal ação, com eficácia *erga omnes*, não existia. A legitimidade do novo prazo não pode ser posta em causa, pois a sua fonte não é a aplicação extensiva ou analógica de norma infraconstitucional, mas a própria Constituição, posto se tratar de consequência lógica da própria figura da ação direta de constitucionalidade".¹⁰

No julgamento do RE n. 136.883, o colendo STF firmou o entendimento de que "declarada, assim, pelo Plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que fundada a exigência da natureza tributária, porque feita a título de cobrança de empréstimo compulsório -, segue-se o direito do contribuinte à repetição do que pagou (C. Trib. Nac., art. 165), independentemente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido" (grifo nosso).¹¹

A inconstitucionalidade declarada pela Excelsa Corte mediante o controle direto ou concentrado tem eficácia *erga omnes*. O controle

¹⁰ XAVIER, Alberto, *apud* SANSONI, Iris. *Decadência em direito tributário*. CEFIR, v. 44, n. 399, p. 32-33, out. 2000.

¹¹ Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *in* DJ de 13.09.91. No mesmo sentido, os Recursos Extraordinários n. 145.787/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, *in* DJ de 08.05.92; n. 143.677, Rel. Min. Carlos Velloso, *in* DJ de 15.05.92; n. 136.805/RJ, Rel. Min. Francisco Resek, *in* DJ de 26.08.94; e n. 137.689/PE, Rel. Min. Neri da Silveira, *in* DJ de 16.06.95.



difuso, no entanto, opera efeitos apenas *inter partes*, mas, uma vez suspensa a eficácia da norma pelo Senado Federal, ocorre a retirada da norma do sistema, produzindo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado, de maneira que "uma vez proclamada inconstitucional determinada regra jurídica tributária, pelos efeitos retrooperantes dessa declaração, não de ser anulados todos os atos de aplicação jurídica ditados em seu cumprimento, bem como invalidadas as regras individuais e concretas dela derivadas. É o suficiente para que o prazo para postular a repetição de indébito ganhe novo termo inicial, a data da publicação da decisão que decreta a inconstitucionalidade da norma tributária".¹²

O então Ministro da Excelsa Corte, Afrânio Costa, ao julgar, em 28.01.58, o Recurso Extraordinário n. 33.146, sustentou que, "declarada a inconstitucionalidade de certo tributo, não há como defender validade de pagamentos anteriormente feitos, a pretexto de haverem sido espontaneamente pagos. Se o imposto é inconstitucional, o vício ataca-o na origem, sendo nulo o pagamento feito em razão dele".

Mais a mais, ainda que se admita a natureza tributária do indébito em questão, como salientado por Antônio Roberto Sampaio Dória, o Código Tributário Nacional registra, expressamente, somente causas interruptivas da prescrição. Dessarte, aplicar-se-iam as causas impeditivas da prescrição do Direito Civil, uma vez que, na ausência de ordenamento legal específico, os conceitos e princípios de direito privado são extensíveis ao Direito Tributário, a teor do disposto nos artigos 108, inciso I, e 109 do Código Tributário Nacional.

Nessa esteira, o clássico espanhol Sainz de Bujanda:

"É patente, com efeito, que a extinção (da obrigação tributária, inclusive pela prescrição) é regulada legislativamente de modo

¹² CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 333, *et seq.*



fragmentário e incompleto, só adquirindo sentido quando integrada, como antes dissemos, na normatividade geral dessa matéria, contida no Código Civil.

A pequena atenção que tradicionalmente o legislador tributário presta a este assunto não constitui senão prova de sua intenção: as normas tributárias, especialmente neste tema, devem ser contempladas sempre sobre o pano de fundo formado pela regulamentação geral, contida no Código Civil, das relações obrigacionais".¹³

A coação, segundo Sampaio Dória, atua como causa impeditiva da prescrição do indébito tributário, a teor dos artigos 165, I, e 168, II, do CTN, que determinam que a prescrição passará a correr do pagamento espontâneo de tributo indevido. Com efeito, considerando que o pagamento de tributos não é voluntário e que o contribuinte os paga por coação legal, conclui-se que a regra de contar-se a prescrição a partir do pagamento não pode ser aplicada, uma vez que a coação estatal inibe a contagem do prazo prescricional/decadencial até que esteja suspensa. Assim, com a declaração de inconstitucionalidade do tributo pela Excelsa Corte, o Poder Público não tem mais legitimidade para exigir o crédito tributário: cessa a coação pública e a pretensão à restituição do indébito se legitima plenamente, passando a correr a prescrição legal.

Nesse eito, o anteprojeto de Código Tributário Nacional elaborado pelo Professor Rubens Gomes de Souza, a pedido do então Ministro da Fazenda Oswaldo Aranha, assim dispunha:

"Art. 204. O direito de pleitear a restituição prescreve, no prazo de 5 anos, contados:

I – na hipótese prevista na alínea I do art. 201, da data em que passar em julgado a decisão nela referida (...)"

¹³ BUJANDA, Sainz de, *apud* DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, v. 165, p. 363-374, jul./set. 1986. p. 366



"Art. 201.

I - Inconstitucionalidade da legislação tributária ou do ato administrativo em que se tenha fundado a cobrança, declarada por decisão definitiva e passada em julgado, ainda que posterior ao pagamento"

Conforme o ensinamento de Sampaio Dória, não se trata de *lege ferenda*, mas de explicitar regra já organicamente incorporada ao ordenamento positivo. "Ora, constar, ou não, aquela consequência da decretação de inconstitucionalidade da legislação, no quadro da restituição do tributo, é mero acidente de seleção legislativa, optando por repisar ou omitir comando que se pode extrair, sistematicamente, do restante ordenamento positivo".¹⁴

Por outro lado, a adoção da tese aqui explicitada deve pautar-se também na observância ao princípio da razoabilidade, ou da proporcionalidade, como é também conhecido, que, segundo os ensinamentos de Suzana Toledo Barros, "enseja desde logo uma idéia de adequação, idoneidade, aceitabilidade, logicidade, equidade, traduz aquilo que não é absurdo, tão-somente o que é admissível. Razoabilidade tem, ainda, outros significados, como, por exemplo, bom senso, prudência, moderação".¹⁵

A invocação desse princípio não implica atribuir uma solução contrária à lei, mas apenas permite, diante de determinadas situações fáticas, procurar a solução mais lógica, a partir de uma argumentação jurídica aceitável, exigível pela racionalidade, que seja, ao mesmo tempo, técnica e moderada.

¹⁴ DÓRIA, *op. cit.*, p. 372.

¹⁵ BARROS, Suzana Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996. p. 68



No Superior Tribunal de Justiça, dentre os primeiros julgados defensores da tese ora explanada, cumpre mencionar voto do Ministro Antônio Pádua Ribeiro, quando do julgamento do REsp 44.952/RS, *in* DJ de 23.05.94, no sentido de que "é razoável e jurídico que se conte o prazo para a propositura da ação de restituição, (...), a partir da decisão plenária do Supremo, que declarou a inconstitucionalidade da exação".

Ancorada na obra de Nicolas Gonzalez-Cuellar, intitulada *Proporcionalidad y Derechos fundamentales en el proceso penal*, Suzana Toledo Barros pontifica:

"Mesmo se admitindo a possibilidade de, inobservadas as cautelas devidas na aplicação do princípio, vir a ser criada alguma injustiça, mais injusta é a aplicação automática e indiscriminada da lei. Assim, é de ser privilegiada uma solução concreta quando a lei é posta em confronto quanto à sua idoneidade para solver o problema (...)"¹⁶

Nesse contexto, a tese que fixa como termo *a quo* para a repetição do indébito o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo deveria prevalecer, pois não é justo ou razoável permitir que o contribuinte, até então desconhecedor da inconstitucionalidade da exação recolhida, seja lesado pelo Fisco.

Na mesma linha de raciocínio, Márcio Pestana afirma que:

"Diante da economia dos poderes Executivo e Legislativo em controlar a obediência ao Texto Constitucional, somente uma parcela diminuta de contribuintes é reembolsada dos tributos indevidamente pagos, na hipótese em que a sustentação normativa venha a ser declarada inconstitucional. Sim, pois, somente essa minoria reúne condições de ser assistida por especialistas em questões jurídicas de índole tributária-constitucional, exercendo, na prática, o controle constitucional em seu próprio favor.

¹⁶ BARROS, *op. cit.*, p. 207, *et seq.*



E, na oportunidade em que vêem seu direito merecidamente reconhecido, e que a mídia concede o destaque correspondente, animando os demais contribuintes a procurar tratamento isonômico jurisdicional, eis que, pela fluência do tempo, estes se vêem na contingência de ver, em seu próprio caso, reconhecida a mencionada inconstitucionalidade, mas, de fato, impedidos de reaver o quantum anteriormente recolhido ao Poder Público.”¹⁷

II - Termo Inicial do Prazo Prescricional para Restituição/Compensação de Tributos Declarados Inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal

Adotada a tese acima defendida, deve-se distinguir as hipóteses em que a declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo Supremo Tribunal Federal ocorreu apenas em controle abstrato de constitucionalidade; em que o Senado Federal editou Resolução para suspender a eficácia de lei declarada inconstitucional em controle concreto; em que houve tanto declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado pela Máxima Corte como Resolução do Senado a suspender a execução da lei anteriormente declarada inconstitucional pelo Pretório Excelso em controle concreto de constitucionalidade; e, finalmente, em que o Senado Federal não suspendeu a eficácia da lei declarada inconstitucional pela Suprema Corte apenas incidentalmente.

II.a. – Do Sistema Misto de Controle de Constitucionalidade Brasileiro

A Constituição Federal de 1988 adota o sistema híbrido, ou misto, de controle de constitucionalidade, que combina os modelos difuso (adotado no Brasil desde o advento do Decreto n. 848, de 11.10.1890,

¹⁷ PESTANA, Márcio. *Cadernos de direito constitucional e ciência política*, ano 3, n. 12, jul./set. 1995. p. 237



que, em seu artigo 3º, dispunha que “na guarda e aplicação da Constituição e das leis nacionais, a magistratura só intervirá em espécie e por provocação da parte”) e concentrado (que vigora de forma ampla desde a Emenda Constitucional n. 16, de 26.11.65).

O Supremo Tribunal Federal, guardião-mor da Constituição (art. 102, *caput*, da CF), é titular exclusivo do controle concentrado de constitucionalidade dos atos normativos federais e estaduais em face da Constituição Federal, realizado no julgamento de Ações Diretas de Constitucionalidade, que pleiteiam a confirmação da validade da norma impugnada (art. 102, § 2º, da CF), e de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, que apontam sua invalidade (art. 103 da CF). É, também, realizado o exame da validade constitucional de uma norma *incidenter tantum* pela Corte Suprema quando atua como última instância decisória numa relação jurídica processual concreta.

II.b. – Da Restituição/Compensação de Tributos Declarados Inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal em Controle Concentrado de Constitucionalidade

A decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no controle concentrado de constitucionalidade sempre teve efeitos *erga omnes*, seja por força de determinação constitucional, no caso da Ação Declaratória de Constitucionalidade (art. 102, § 2º, da CF, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 03, de 17.03.1993), ou em virtude da Ação Direta de Inconstitucionalidade, por entendimento jurisprudencial pacificado, apesar de não constar expressamente na Constituição Federal.

A respeito do tema, o Ministro Teori Albino Zavascki ressalta que anteriormente à Lei n. 9.868/99, por não haver disposição expressa no sentido do efeito vinculante das decisões definitivas de mérito proferidas nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, “questionava-se a existência do efeito vinculante das decisões nele proferidas. A dúvida não

procedia. A falta de menção explícita de modo algum representa empecilho ao reconhecimento do referido efeito.”¹⁸

O atual Ministro do Superior Tribunal de Justiça assevera, ademais, que “o efeito vinculante, que representa, em essência, a imposição obrigatória do cumprimento da decisão, constitui, no caso da ação direta de inconstitucionalidade, decorrência natural do sistema de controle de constitucionalidade. É paradoxo imaginar-se, nesse domínio jurídico, uma sentença com eficácia *erga omnes* que não seja de observância obrigatória por todos e notadamente pelos órgãos jurisdicionais e autoridades administrativas encarregadas de aplicar a lei. Seria decisão sem autoridade alguma, e a própria ação direta não passaria de mera consulta ao Supremo, que atuaria em domínio meramente formal.”¹⁹

Preleciona, finalmente, que deve ser considerada “a idêntica natureza das duas ações, a direta de inconstitucionalidade e a declaratória de constitucionalidade, apta, qualquer delas, a produzir declaração jurisdicional da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade do preceito normativo. Não teria sentido nem razão alguma atribuir às suas sentenças de mérito eficácias distintas. Tanto uma como a outra ao enfrentarem o mérito, produzem sentença com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante. Mesmo que não tivesse havido a referência a respeito dela no § 2º do art. 102 da Constituição, tal eficácia se faria naturalmente presente na ação declaratória, de modo que o dispositivo deve ser interpretado como mera explicitação do que decorre da natureza do controle concentrado de constitucionalidade.”²⁰

Confirmando o que restava consolidado na jurisprudência, a Lei n. 9.868/99, que dispõe sobre o processo e julgamento da ADIN e da

¹⁸ *Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001. p. 53.

¹⁹ *Idem*, p. 53.

²⁰ *Idem*, p. 54.



ADC perante o Supremo Tribunal Federal, conferiu expressamente eficácia *erga omnes* e efeito vinculante a todas as decisões da Máxima Corte no exercício do controle abstrato, ao estabelecer, no parágrafo único do seu artigo 28:

“Art. 28. Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.”

Nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de tributo em controle concentrado de constitucionalidade, deveria ser fixado como termo inicial a data do trânsito em julgado do acórdão, quando não mais se submeterá a qualquer alteração, devido ao esgotamento do prazo para interposição de recursos aptos a provocar a modificação do *decisum*.

Por essa fiveleta passa o escólio de Ricardo Lobo Torres ao elucidar que “na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado Federal que suspendeu a lei com base em decisão proferida *incidenter tantum* pelo STF (Restituição de Tributos, Forense, Rio de Janeiro, 1983, pág. 169).”²¹

A corroborar com esse entendimento, merece destaque o raciocínio expendido por Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes ao assentarem que “o trânsito em julgado tem o condão de operar a estabilização da ordem jurídica, pois é neste preciso momento que se

²¹ *apud* Hugo de Brito Machado, TRF da 5ª Região, Apelação Cível n. 44.403/PE, in DJ de 24.06.94.



realiza, de modo definitivo, o efeito legislativo negativo decorrente da inconstitucionalidade.”²²

Mais adiante, pontificam os autores que “a razão jurídica para a fixação deste termo inicial é que somente com o trânsito em julgado opera-se a definitividade e imutabilidade da decisão; isto é, somente neste momento é que se pode conhecer com absoluta exatidão qual a norma individual e concreta que o Poder Judiciário julga válida para regular a situação jurídica posta em juízo.”²³

II.c. – Da Restituição/Compensação de Tributos Declarados Inconstitucionais pela Excelsa Corte em Controle Difuso de Constitucionalidade, com Ulterior Edição de Resolução do Senado Federal

No controle difuso de constitucionalidade, a decisão acerca da inconstitucionalidade resolve uma questão de direito incidental e prejudicial no curso de uma ação, de forma a afastar a aplicação da norma ao caso concreto. O efeito da declaração de inconstitucionalidade restringe-se à relação concreta entre as partes do processo objeto de julgamento. Por essa razão, a eficácia da decisão proferida não atinge o ato em si, mas apenas a relação jurídica objeto da prestação jurisdicional.

A inconstitucionalidade declarada pela Excelsa Corte mediante o controle direto ou concentrado tem eficácia *erga omnes*. O controle difuso, no entanto, opera efeitos apenas *inter partes*, mas, uma vez suspensa a eficácia da norma pelo Senado Federal, ocorre a produção dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado.

A Constituição Federal, em seu artigo 52, inciso X, dispõe que compete privativamente ao Senado Federal “suspender a execução, no

²² *Inconstitucionalidade da Lei Tributária: Repetição do Indébito*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 68.

²³ *Idem*, p. 70.



todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal."

O Senado Federal, portanto, é competente para suspender a execução da lei declarada inconstitucional pela Corte Suprema em controle difuso de constitucionalidade (art. 178 do RISTF), conferindo eficácia *erga omnes* à decisão da Máxima Corte.

Consoante o ensinamento do douto Ministro Gilmar Ferreira Mendes, "no âmbito da sistemática adotada pela ordem constitucional brasileira, ao contrário da decisão proferida no controle direto ou concentrado, que, por sua própria natureza, é dotada de eficácia geral, a decisão manifestada no controle difuso ou incidental há de ter eficácia limitada às partes envolvidas na controvérsia. Eventual extensão da eficácia da decisão do Supremo Tribunal Federal há de depender sempre do pronunciamento do Senado Federal."²⁴

Por essa razão, "se houver a declaração de inconstitucionalidade, argüida como questão prejudicial, a consequência é a não aplicação da norma impugnada na relação jurídica sob exame. Não há a invalidação da lei, de modo geral, perante todos. A decisão afasta, apenas, a sua incidência no caso, para o caso e entre as partes. A eficácia da sentença é restrita, particular, refere-se, somente, à lide, subtrai a utilização da lei questionada ao caso sob julgamento, não opera *erga omnes*. A lei, teoricamente, continua em vigor, não perde a sua força obrigatória com relação a terceiros, sendo aplicada a outros casos."²⁵

Assim, nas hipóteses em que o Supremo Tribunal Federal declarou incidentalmente a inconstitucionalidade de uma lei tributária, e, posteriormente, o Senado editou Resolução para suspender seus efeitos, este deveria ser o termo *a quo* para contagem do prazo prescricional

²⁴ *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: Estudos de Direito Constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2ª ed., 1999. p. 353, *et. seq.*

²⁵ VELOSO, Zeno. *Controle Jurisdicional de Constitucionalidade*. Belo Horizonte: Del Rey, 2ª ed., 2000. p. 41.



conferido ao contribuinte para requerer a restituição/compensação do indébito.

Ajusta-se a essa tese o raciocínio expendido quando do julgamento de matéria atinente ao empréstimo compulsório sobre aquisição de automóveis de passeio e utilitários, instituído pelo Decreto-Lei n. 2.288, de 23 de julho de 1986. Os artigos 11 e seus incisos II, III e IV, 13 e seus § §, 15, 16 e seu § 2º, e a expressão "bem como dos adquirentes de automóveis de passeio e utilitários", contida no parágrafo único do artigo 10 do referido Decreto-lei, foram declarados inconstitucionais pela Excelsa Corte no julgamento do Recurso Extraordinário n. 121.336-CE²⁶ e, posteriormente, tiveram sua execução suspensa pela Resolução do Senado Federal n. 50, publicada no DOFC de 10.10.95.

Diante do exposto, o termo inicial do prazo prescricional para restituição/compensação do empréstimo compulsório sobre aquisição de automóveis de passeio e utilitários deveria ser contado da data da publicação da Resolução do Senado Federal n. 50/95.

A mesma lógica se aplica à contribuição para o PIS, cujo termo inicial deve ser contado a partir da Resolução do Senado Federal n. 49, publicada no DOFC de 10.10.95, que suspendeu a contribuição dos Decretos-leis 2.445 e 2.449/88, os quais introduziram modificações essenciais na sistemática de cobrança, na alíquota e na base de cálculo do PIS, declarada inconstitucional por ocasião do julgamento, em 24.06.93, do Recurso Extraordinário n. 148.754-2/RJ, publicado no DJU de 04.03.94 e com trânsito em julgado em 16.03.94.

²⁶ STF – RE n. 121.336/CE, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *in* DJ de 26.06.92.



II.d. – Da Restituição/Compensação de Tributos Declarados Inconstitucionais pelo Excelso Pretório em Controle Concentrado de Constitucionalidade Posteriormente à Edição de Resolução do Senado Federal

Cumprе salientar, por outro lado, que, nas hipóteses em que o Supremo Tribunal Federal declare em controle concentrado a inconstitucionalidade da lei cuja execução já havia sido suspensa por Resolução do Senado Federal, o prazo para requerer a restituição/compensação do tributo declarado inconstitucional deve ter início com a data da publicação da aludida Resolução, e não do trânsito em julgado da decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade.

Com efeito, a Resolução do Senado Federal, antecipadamente à manifestação da Excelsa Corte em controle abstrato, já havia conferido efeito *erga omnes* à prévia decisão da Máxima Corte em controle difuso de constitucionalidade. A decisão posterior proferida em controle concentrado de constitucionalidade não produzirá, nesse caso, consequência jurídica relevante, pois os efeitos da lei já haviam sido suspensos.

Assim, o termo *a quo* para restituição/compensação da contribuição previdenciária sobre avulsos, autônomos e administradores deve ser contado a partir da Resolução do Senado Federal n. 14/95, publicada no DOFC de 28.04.95, que, anteriormente ao julgamento, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, da ADIN n. 1.102/DF (julgada em 05.10.95, DJ de 17.11.95, com trânsito em julgado em 13.12.95), suspendeu a execução da expressão “avulsos, autônomos e administradores” (art. 3º, I, da Lei n. 7.787/89), declarada inconstitucional pela Excelsa Corte em controle difuso de constitucionalidade (RE n. 177.296/RS, julgado em 15.09.94, DJ de 09.12.94, com trânsito em julgado em 02.02.95).

Conclui-se, pois, que, se antes do julgamento da ADIN a lei já havia sido suspensa pelo Senado Federal, o termo inicial deve ser da publicação da referida Resolução no Diário Oficial.

II.e. – Da Restituição/Compensação de Tributos Declarados Inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal em Controle Concreto de Constitucionalidade, sem Ulterior Resolução do Senado Federal

O Excelso Pretório, em diversas oportunidades, manifestou-se no sentido de que é facultativa a suspensão pelo Senado Federal, por Resolução, da lei que declarara inconstitucional em controle concreto de constitucionalidade.

Nas palavras do saudoso Ministro Victor Nunes Leal, “o Senado terá o seu próprio critério de conveniência e oportunidade para praticar o ato de suspensão. (...) Mesmo porque não há sanção específica nem prazo certo para o Senado se manifestar.”²⁷

No mesmo eito, o Excelso Pretório, no julgamento da Representação n. 1.012/SP, elucidou que “para a defesa de relações jurídicas concretas em face de leis ordinárias em desconformidade com as Constituições vigentes na época em que aquelas entraram em vigor, há a declaração de inconstitucionalidade *incidenter tantum*, que só passa em julgado para as partes em litígio (consequência estritamente jurídica), e que só tem eficácia *erga omnes* se o Senado Federal houver por bem (decisão de conveniência política) suspendê-la no todo ou em parte.”²⁸

Relevante, ainda, a observação do eminente Ministro Gilmar Ferreira Mendes de que “a inércia do Senado não afeta a relação entre os Poderes, não se podendo vislumbrar qualquer violação constitucional na eventual recusa à pretendida extensão de efeitos. Evidentemente, se

²⁷ STF – MS. n. 166.512/DF, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, *in* DJ de 03.08.66.

²⁸ STF – Representação n. 1.012/SP, Rel. Min. Moreira Alves, *in* DJ de 05.11.79.



pretendesse outorgar efeito genérico à decisão do Supremo Tribunal, não precisaria o contribuinte valer-se dessa forma complexa.”²⁹

O preclaro Ministro da Corte Suprema assevera, ademais, que “o Senado Federal não revoga o ato declarado inconstitucional, até porque lhe falece competência para tanto. Cuida-se de ato político que empresta eficácia *erga omnes* à decisão do Supremo Tribunal proferida em caso concreto. Não se obriga o Senado Federal a expedir o ato de suspensão, não configurando eventual omissão qualquer infringência a princípio de ordem constitucional.”³⁰

Por outro lado, adverte Zeno Veloso que “não há nenhum prazo, constitucional, legal ou regimental, para que o Senado se manifeste, após receber a comunicação do Supremo Tribunal de que foi declarada, incidentalmente, a inconstitucionalidade de determinada norma.”³¹

Questiona-se, pois, qual seria o termo *a quo* para restituição/compensação dos tributos declarados inconstitucionais pela Suprema Corte apenas em controle difuso de constitucionalidade, sem ulterior Resolução do Senado Federal para suspender os efeitos da lei declarada inconstitucional.

Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, a declaração de inconstitucionalidade de uma norma em controle difuso de constitucionalidade elide a presunção de sua constitucionalidade e afasta a reserva de plenário prevista no artigo 97 da Constituição Federal (“Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público”).

²⁹ *Op. cit.*, p. 392.

³⁰ *Op. cit.*, p. 393.

³¹ *Op. cit.*, p. 58.



Ao se manifestar sobre o tema, o insigne Ministro Sepúlveda Pertence sustentou que “a decisão plenária do Supremo Tribunal, declaratória de inconstitucionalidade de norma, posto que incidente, sendo pressuposto necessário e suficiente a que o Senado lhe confira efeitos *erga omnes*, elide a presunção de sua constitucionalidade: a partir daí, podem os órgãos parciais dos outros tribunais acolhê-la para fundar a decisão de casos concretos ulteriores, prescindindo de submeter a questão de constitucionalidade ao seu próprio plenário.”³²

Nessa quadra, estabelece o parágrafo único do artigo 481 do Código de Processo Civil, com a redação dada pela Lei n. 9.756/98, que “os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a arguição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão.”

Vem a calhar, uma vez mais, as palavras de Zeno Veloso, ao dissertar que “não se pode deixar de se concluir que se trata de introdução de efeito vinculante, quanto ao tema, em nosso controle incidental. Havendo decisão plenária – ou do órgão especial – que se tenha pronunciado sobre a questão, ou se a mesma já foi resolvida pelo Supremo, ressurgindo a matéria no órgão fracionário, não ocorrerá mais a elevação da arguição ao plenário – ou ao órgão especial – pois a decisão anterior terá de ser obedecida e seguida.”³³

Observa-se, pois, que a decisão do Supremo Tribunal Federal que declara a inconstitucionalidade de uma norma jurídica no controle concreto de constitucionalidade elimina a presunção de sua constitucionalidade perante os demais destinatários da norma, e afasta a reserva de plenário no julgamento, pelos tribunais de segunda instância, da sua constitucionalidade.

³² STF – RE n. 192.212-5/SC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *in* DJ de 29.08.97.

³³ *Op. cit.*, p. 48, *et. seq.*



Nesse contexto, oportunas as considerações de Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes no sentido de que “a pronúncia de inconstitucionalidade proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade, na medida em que permite que os destinatários da norma impugnada conheçam a posição do ‘intérprete autêntico último’ acerca da validade daquela norma, possui o inelutável ‘efeito extraprocessual’ de confirmar ou abalar a imperatividade de que a mesma até então é dotada. Com efeito, embora a decisão do Supremo, em sede de controle difuso, não tenha o condão de retirar a norma do ordenamento – com o mesmo perfil de revogação legislativa – isto é, suprimir-lhe totalmente a validade, excluindo-a do repertório de normas que compõem a ordem jurídica, influi diretamente sobre a imperatividade da norma.”³⁴

No entanto, apesar de extirpada a presunção de constitucionalidade da norma, é imprescindível, como salientado acima, que o Senado Federal edite Resolução para suspender os efeitos da declaração incidental de inconstitucionalidade da norma pela Corte Suprema, com eficácia erga omnes, ou a declaração de invalidade da norma limitar-se-á às partes do processo.

Acerca do ato do Senado consubstanciado na suspensão da execução de lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, vem à balha, novamente, o preciso magistério do Ministro Victor Nunes Leal:

“Esse ato, por um lado, é evidentemente executório, ou secundário, ou complementar, porque ele não poderia ser praticado se não existisse a decisão do Supremo Tribunal. (...) Por outro lado, esse ato não deixa de ser normativo. Se a lei é normativa e o Senado, ao suspendê-la, retira a eficácia da lei, ele acrescenta alguma coisa à decisão, e esse acréscimo tem força tão normativa como a da lei que é

³⁴ *Op. cit.*, p. 27.



posta fora de circulação. Se essa eficácia normativa, que suspende a lei, não derivasse da resolução do Senado Federal mas do julgado do Supremo Tribunal, a intervenção do Senado seria desnecessária: a decisão seria executada, desde logo, com efeito normativo. Mas não é este o nosso sistema. Daí a necessidade de acrescentar um plus à decisão judiciária, tornando-a obrigatória *erga omnes*, por ser ela, por natureza, obrigatória somente para as partes.”³⁵

No que concerne ao controle de constitucionalidade, José Joaquim Gomes Canotilho distingue entre “um sistema em que o órgão competente para fiscalização da constitucionalidade anula o acto com eficácia *erga omnes* (Allgemeinwirkung) e um sistema de desaplicação com eficácia inter partes. No primeiro caso, o acto normativo, uma vez declarada a inconstitucionalidade, é eliminado do ordenamento jurídico; no segundo tipo, o acto normativo reconhecido como inconstitucional é desaplicado no caso concreto submetido à cognição do juiz, mas continuará em vigor até ser anulado, revogado ou suspenso pelos órgãos competentes.”³⁶

A propósito, permita-se transcrever trecho do Parecer n. 154, de 1971, da autoria do Senador Accioly Filho:

“Posto em face de uma decisão do STF, que declara a inconstitucionalidade de lei ou decreto, ao Senado não cabe tão só a tarefa de promulgador desse decisório.

A declaração é do Supremo, mas a suspensão é do Senado. Sem a declaração, o Senado não se movimenta, pois não lhe é dado suspender a execução de lei ou decreto não declarado inconstitucional. (...) Em suas conseqüências, a suspensão vai muito além da revogação. Esta opera *ex nunc*, alcança a lei ou ato revogado só a partir da vigência

³⁵ STF - MS. 166.512/DF, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, *in* DJ de 03.08.66.

³⁶ Direito Constitucional e Teoria da Constituição. Almedina, Coimbra, 2ª ed., 2000. p. 796.



do ato revogador, não tem olhos para trás e, assim, não desconstitui as situações constituídas enquanto vigorou o ato derogado. Já quando de suspensão se trate, o efeito é *ex tunc*, pois aquilo que é inconstitucional é nati-morto, não teve vida (cf. Alfredo Buzaid e Francisco Campos), e, por isso, não produz efeitos, e aqueles que porventura ocorreram ficam desconstituídos desde as suas raízes, como se não tivessem existido. (...).

Ao Supremo cabe julgar da inconstitucionalidade das leis ou atos, emitindo a decisão declaratória quando consegue atingir o quorum qualificado. Todavia, aí não se exaure o episódio se aquilo que se deseja é dar efeitos *erga omnes* à decisão. (...). A declaração de inconstitucionalidade, só por ela, não tem a virtude de produzir o desaparecimento da lei ou ato, não o apaga, eis que fica a produzir efeitos fora da relação processual em que se proferiu a decisão.”³⁷

No Brasil, “a tese da obrigatoriedade da decisão definitiva de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal, na hipótese da fiscalização incidental, ‘não vingou por não encontrar apoio no nosso costume constitucional, na falta de texto expresso a respeito. Por outro lado, no direito nacional inexistente a força do precedente como no direito anglo-americano’ (Oswaldo Aranha Bandeira de Mello). Certamente, para contornar a inexistência de efeito vinculante nas decisões de inconstitucionalidade pronunciadas, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, o Constituinte de 1934 (art. 91, IV, da Constituição) atribuiu ao Senado competência para, em suspendendo a execução do ato normativo viciado, dar efeito *erga omnes* à decisão definitiva da Excelsa Corte.”³⁸

Conclui-se, pois, que nas hipóteses em que a declaração de inconstitucionalidade de tributo pela Excelsa Corte tiver ocorrido apenas

³⁷ *Declaração de inconstitucionalidade de lei ou decreto. Suspensão do ato inconstitucional pelo Senado Federal. Extensão da competência. Efeitos.* Revista de Informação Legislativa, out./dez. 1995. p. 266, et. seq.

³⁸ CLÈVE, Clèmerson Merlím. *A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 89.



em controle difuso de constitucionalidade e o Senado Federal não editar Resolução para suspender a eficácia da norma declarada inconstitucional, o termo inicial para ajuizar a ação de restituição/compensação do indébito deveria restar em aberto até a manifestação do Pretório Excelso em controle concentrado de constitucionalidade ou até a edição de Resolução, relembrando-se que não há prazo para o Senado Federal editá-la.

Nesse sentido, a ação para restituição/compensação da contribuição para o FINSOCIAL, enquanto não for editada Resolução do Senado Federal ou houver pronunciamento da Excelsa Corte acerca de sua constitucionalidade em controle concentrado, deveria ser imprescritível, por não ter sido instituído o termo *a quo* do lustro prescricional, ato que independe totalmente da iniciativa do contribuinte. Esse é o entendimento, aliás, que vinha sendo adotado pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça.

Oportuno asseverar, por fim, que a tese acima defendida acerca do termo *a quo* para contagem do prazo prescricional na compensação/restituição de tributos declarados inconstitucionais pela Máxima Corte era amplamente adotada, desde o ano de 1995, pelas Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça, que compõem a Seção de Direito Público daquela Corte.³⁹

Ocorre, porém, que, conforme mencionado inicialmente, a Primeira Seção, por decisão majoritária, tomada em 24 de março deste ano de 2004, entendeu por bem afastar aludida tese, para aplicar a regra geral dos prazos prescricionais de tributos sujeitos a lançamento por homologação: cinco anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, a partir da homologação tácita.

³⁹ Nesse sentido: REsp 75.983/GO, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ de 16.10.95; REsp 59.965/RJ, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 03.04.95; REsp 65.266/CE, Rel. Min. Helio Mosimann, DJ de 19.06.95; REsp 90.806/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ de 17.06.96; REsp 90.702/SP, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 19.08.96; REsp 113.399/SC, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 09.03.98; AGREsp n. 450.284/PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 19.12.2002; REsp 553.171/DF, DJ de 17.05.2004, da relatoria deste Magistrado; REsp 503.734/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 10.05.2004, entre outros.



Dessa forma, curvei-me à recente orientação da Seção de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, com a ressalva do entendimento deste Magistrado, nos termos acima explicitados.

III – Da Vedação aos Limites à Compensação de Tributos Declarados Inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal

Conquanto o Superior Tribunal de Justiça tenha afastado o entendimento suso esposado no que toca ao prazo prescricional, permanece aplicando aludida tese aos casos de limitação à compensação de tributos declarados inconstitucionais.

Nessa esteira, o Superior Tribunal de Justiça, ao analisar questão atinente à incidência dos limites percentuais de 25% e de 30%, impostos pelas Leis ns. 9.032/95 e 9.129/95 à compensação da contribuição previdenciária sobre o pagamento dos administradores, autônomos e avulsos, cuja inconstitucionalidade foi reconhecida pela Excelsa Corte⁴⁰, afastou a aplicação da regra segundo a qual as aludidas limitações somente teriam aplicação para os créditos surgidos após o advento dos referidos diplomas.

Na assentada de 12 de março de 2003, a Primeira Seção do STJ, ao julgar os Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 189.052/SP, relatado pelo Ministro Paulo Medina, firmou entendimento segundo o qual referida regra não deve ser aplicada nas hipóteses em que houve declaração de inconstitucionalidade da exação objeto de compensação, a exemplo da contribuição previdenciária em apreço⁴¹.

⁴⁰ RE 166.772-9/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, DJU de 20.05.94, e ADIn 1.102-2/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJU de 17.11.95.

⁴¹ No mesmo sentido: EDREsp 445.934/MG, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 10.05.2004; AGREsp 369.734/DF, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 05.05.2004; REsp 529.733/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 03.05.2004; AGREsp 577.110/SE, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 03.05.2004; AGREsp 225.233/PR, da relatoria deste Magistrado, DJ de 24.11.2003.



O reconhecimento da inconstitucionalidade de uma norma pela Excelsa Corte, via de regra, tem efeitos *ex tunc*, ressalvada a possibilidade de restrição dos efeitos da declaração pela regra inserta no artigo 28 da Lei n. 9.868/99. Assim, pode-se dizer que o tributo pago nunca foi devido pelo contribuinte, que o recolheu em face da presunção de constitucionalidade da norma.

Dessarte, para o caso de tributos declarados inconstitucionais, impor restrições à compensação, nos moldes preconizados pelas Leis 9.032 e 9.129/95, que alteraram, sucessivamente, o disposto no artigo 89, § 3º, da Lei n. 8.212/91, corresponderia a uma segunda penalidade ao contribuinte, outrora obrigado a satisfazer a obrigação tributária absolutamente indevida.

Em se tratando de compensação, uma vez existente por determinação legal, não é de boa técnica afirmar que, na hipótese de pagamento indevido por inconstitucionalidade, possa ocorrer qualquer tipo de restrição. A compensação, sabem-no todos, é pagamento indireto. Como tal, tendo o contribuinte direito à restituição, é desarrazoado asserir que a ele seja negado usar de tal critério para compensar tributos devidos de uma só vez e de pronto. Afinal, ele, o contribuinte, é credor de uma dívida oriunda de uma obrigação fulminada com o vício de inconstitucionalidade.

As limitações são aceitáveis para outros casos de repetição de indébito, tais como os capitulados no artigo 165 do Código Tributário Nacional, consoante retro já foi visto.

A hipótese de inconstitucionalidade é deveras especialíssima, nos moldes das autorizadas lições acima coladas.

Estabelecer dilema ao contribuinte: aceitar as restrições para compensar ou a via ordinária (ou *via crucis*) da repetição do indevido, é, no mínimo, olvidar que se não trata de um credor comum dos cofres

públicos, mas de um credor especial que assim o é porque pagou um débito cuja base legal feria de frente a Constituição Federal.

